



## Kustannusseurannan kehittäminen

Kustannuspaikkajaottelu Konica Minolta Business Solution Finland Oy:ssä

Pirjo Alkunen

Opinnäytetyö  
Liiketalouden koulutusohjelma  
2013



<b>Tekijä tai tekijät</b> Pirjo Alkunen	<b>Ryhmä tai aloitusvuosi</b> 2009
<b>Opinnäytetyön nimi</b> Kustannusseurannan kehittäminen; kustannuspaikkajaottelu Konica Minolta BSF Oy:ssä	<b>Sivu- ja liitesivumäärä</b> 25 + 4
<b>Ohjaaja tai ohjaajat</b> Heli Kortesalmi	
<p>Tässä produktimuotoisessa opinnäytetyössä tehtiin tilaajalle, Konica Minolta Business Solutions Finland Oy:lle päivitetty kustannuspaikkajaottelu. Tarve päivitetylle jaottelulle oli syntynyt uuden tulosityksikkölaskentamallin käyttöön oton myötä. Vanha kustannuspaikkajaottelu ei enää kaikilta osin vastannut organisaatiota eikä myöskään operatiivisen laskennan tarpeita.</p> <p>Kustannuslaskenta on osa johdon laskentatoimea, jota voidaan kutsua myös sisäiseksi laskennaksi tai operatiiviseksi laskennaksi. Kustannuslaskennan teorian on kehitellyt valta osin vastaamaan valmistustoimintaa harjoittavien yritysten laskentatarpeita. Tiedetyt peruseriaatteen ovat kuitenkin yleispäteviä ja tässäkin työssä niitä pyrittiin hyödyntämään joiltakin osin.</p> <p>Kustannuspaikkajaottelun päivittäminen liittyi kiinteästi koko tulosityksikkölaskennan luomiseen. Laskentaa varten muodostettiin uudet tulosityksiköt myynnin ja huollon alueyksiköistä sekä muutamasta asiakastyypistä perustuvasta yksiköstä. Kustannuspaikkajakoon vaikutti lisäksi, se haluttiinko välillisiä kustannuksia kierrättää erillisten kustannuspaikkojen kautta vai tehdä jako suoraan laskujen tiliöinnin ja kirjaamisen yhteydessä. Lopulta tilaajayrityksessä päädyttiin jälkimmäiseen vaihtoehtoon.</p> <p>Työn lopputuloksena saatiin Konica Minoltalle päivitetty kustannuspaikkalistaus, jota tullaan käyttämään tulosityksikkölaskennan yhteydessä.</p>	
<b>Asiasanat</b> Kustannuslaskenta, kustannuspaikka, tulosityksikkö, johdon laskentatoimi	

Degree programme

<b>Author or authors</b> Pirjo Alkunen	<b>Group or year of entry</b> 2009
<b>The title of thesis</b> Developing Cost Reporting; The Cost Center Coding of Konica Minolta BSF Oy	<b>Number of pages and appendices</b> 25 + 4
<b>Supervisor or supervisors</b> Heli Kortessalmi	
<p>The main purpose of the Bachelor's Thesis was to create a new Cost center coding for the commissioner, Konica Minolta Business Solutions Finland Oy. The company had an on-going project focusing on the development of a new Profit center accounting system. The project raised also the need to update the Cost center coding. The existing coding was no longer up to date and did not answer the requirements of Operative accounting.</p> <p>Cost accounting is part of Operative accounting, sometimes also referred to as Management accounting. The source literature within this field concentrates more on productional industry and on their calculations. Konica Minolta is in the service business, but some theoretical basis was applicable to this case as well.</p> <p>The project center accounting project defined the outlines for cost center coding. In the course of the project new profit centers were formed. The upmost level consists of three branches: sales, services and support. Beneath these are the departments which mean more or less the provincial units. The cost centers were then defined based on these departments.</p> <p>The process by which the costs will be posted to the cost centers needed also to be defined. The costs could be posted directly to the actual cost centers or they could be first accumulated in some cost centers and then allocated to the actual cost centers. In this case the first option was chosen.</p> <p>As a result of the work, Konica Minolta acquired an updated Cost center coding to be used in Profit center accounting.</p>	
<b>Key words</b> Cost accounting, Cost center, Profit center, Operative accounting	

# Sisällys

1 Johdanto .....	1
1.1 Produktin tilaajan esittely .....	2
1.2 Työn tavoitteet ja aiheen rajausta .....	3
1.3 Produktin toteutustapa ja aikataulu.....	3
2 Kustannuslaskennan teoriaa .....	6
2.1 Mitä on johdon laskentatoimi? .....	6
2.2 Mitä on kustannuslaskenta? .....	7
2.2.1 Kalkyyliit ja jakolaskenta.....	8
2.2.2 Lisäyslaskenta .....	9
2.2.3 Kustannuspaikkalaskenta.....	9
2.2.4 Toimintolaskenta .....	10
3 Kustannuslaskenta Konica Minoltaalla .....	12
3.1 Kustannuspaikkajaottelun nykytila kohdeyrityksessä .....	12
4 Produktin syntyvaiheet ja toteutus .....	15
4.1 Päälaskentasuunta.....	15
4.2 Tulosityksiköiden määrittely.....	17
4.3 Tukiyksiköt.....	19
4.4 Kustannuspaikat .....	21
4.5 Laskentamallin toteutus ERP-järjestelmässä .....	23
5 Lopputulos .....	25
Lähteet.....	26
Liite 1. Keskeisiä käsitteitä .....	27
Liite 2. Konica Minoltan uusi kustannuspaikkajaottelu .....	29
Liite 3. Valmis tulosityksikkölaskentamalli kustannuspaikkanumeroineen.....	30

# 1 Johdanto

Yrityksille tarkka kustannusseuranta on elintärkeä asia. Mitä yksityiskohtaisemmin kustannusten syntymistä pystytään erittelemään ja seuraamaan, sitä helpommin niitä voidaan myös yrittää karsia. Erityisesti nykypäivän kvartaalitaloudessa yritysten johto pyrkii seuraamaan erilaisia kustannuksia hyvinkin tarkkaan, jotta viime kädessä yrityksen omistajille voidaan osoittaa, miten yrityksen kustannustehokkuutta on pyritty parantamaan ja turhia kuluja karsimaan.

Yleisesti hyväksytty käsitys on, että yksityisessä omistuksessa olevan yrityksen ylin päämäärä on tuottaa voittoa omistajilleen. Tässä yhteydessä voidaan toki keskustella yritysten yhteiskuntavastuusta ja muista ”pehmeämmistä” arvoista. Myös siitä, kuinka paljon voittoa pitäisi yrityksestä saada, voidaan olla montaa mieltä. Näistä kysymyksistä huolimatta tosiasia on, että jo pelkästään yritystoiminnan jatkuminen vaatii pitkällä tähtäimellä sitä, että yrityksen toiminta on kannattavaa. Tuottojen täytyy siis olla kuluja suuremmat.

Kulujen karsiminen voi usein näyttää nopeammalta ja tehokkaammalta tavalta parantaa yrityksen tulosta kuin tuottojen kasvattaminen. Erityisesti epävarmassa taloustilanteessa tuottojen lisääminen voi olla vaikeaa, jolloin kulupuolelta yritetään karsia kaikki turha pois. Usein kustannusten karsiminen nähdäänkin ensimmäisenä vaihtoehtona, kun yrityksen kannattavuutta pitää parantaa. Tällöin yrityksessä tarvitaan tarkkaa kustannusseurantaa, jotta mahdolliset karsinta- ja säästökohteet pystytään perustellusti ja järkevästi valitsemaan.

Tässä opinnäytetyössä käsitellään kustannusseurantaa yhden yrityksen, Konica Minolta Business Solutions Finland Oy:n (jatkossa Konica Minolta) osalta. Yrityksellä on tarkoituksenaan ja tavoitteenaan kehittää oman toimintansa analysointia koko yrityksen tasolta aina yksiköihin asti. Tähän tulosityksikkölaskentaan liittyen Konica Minoltalla on tarvetta parantaa myös kustannusten seurantaa. Osaltaan tähän tarpeeseen vastaa tässä opinnäytetyössä tehtävä yrityksen kustannuspaikkajaottelun uudistaminen vastaamaan paremmin sekä nykyistä organisaatiota että tulevan tulosityksikkölaskennan tarpeita.

Tässä produktityyppisessä opinnäytteessä luodaan Konica Minoltalle uudistettu kustannuspaikkajaottelu, jota voidaan soveltaa yrityksen tulevassa tulosityksikkölaskennassa. Pohjana käytetään yrityksen jo olemassa olevaa kustannuspaikkajaottelua, joka päivitetään ja johon luodaan uusia kokonaisuuksia tai tasoja tulevien tarpeiden mukaisesti.

Produktimuotoinen eli toiminnallinen opinnäytetyö koostuu kahdesta osasta: toiminnallisesta osasta eli varsinaisesta produktista sekä työn raporttiosuudesta, jossa kuvataan ja dokumentoidaan prosessin toteutustapa ja eteneminen. Produktimuotoisenkin opinnäytetyön tulee aina perustua alan teoreettiselle tutkimustiedolle. (Virtuaaliammattikorkeakoulu 2006.)

## **1.1 Produktin tilaajan esittely**

Tämä opinnäytetyö tehdään Konica Minoltan toimeksiannosta ja se vastaa suoraan yrityksen hallinnossa ja johdossa tunnistettuihin tarpeisiin paremman kustannusseurannan aikaansaamiseksi. Työskentelen itse yrityksen taloushallinnossa, mistä syystä tämä työ liittyy läheisesti varsinaisiin työtehtäviini yrityksessä.

Konica Minolta on informaatioteknologiaratkaisuja toimisto- ja tuotantoympäristöihin tuottava ja toimittava yritys. Se keskittyy tulostamisen, kopioinnin, asiakirjanhallinnan ja digitaalisen painamisen alueella syntyviin tarpeisiin. Yrityksellä on hieman yli sata työntekijää. Konica Minoltan pääkonttori sijaitsee Espoossa, minkä lisäksi sillä on omat toimipisteet Turussa, Tampereella, Jyväskylässä, Oulussa, Rovaniemellä ja Sodankylässä. Konica Minoltan Suomen yksikkö on Konica Minolta Business Solutions Europe GmbH:n kokonaan omistama tytäryhtiö. (Konica Minolta 2012.)

Kuten jo edellä mainittiin, Konica Minoltalla on tarkoitus parantaa toimintojensa ja kannattavuutensa seurantaan ottamalla käyttöön uusi tulosityksikkölaskentamalli. Tähän liittyen yrityksen kustannuspaikkajaottelua täytyy päivittää vastaamaan uusia tarpeita. Tämä työ liittyy siis kiinteästi yrityksessä käynnissä olevaan laajempaan projektiin uuden tulosityksikkölaskentamallin luomiseksi. Työn tuloksia on tarkoitus soveltaa sellaisenaan ja heti tuoreeltaan tulosityksikkölaskennan osana.

## **1.2 Työn tavoitteet ja aiheen raja**

Tämä opinnäytetyö on tilaustyö ja sellaisenaan vastaa ennen kaikkea tilaajan tarpeisiin. Tämä koskee erityisesti työn produktiosaa. Työn teoreettista pohjaa pyritään kuitenkin rakentamaan ja käsittelemään yleisellä tasolla sen verran, että työ palvelisi myös muita mahdollisesti saman aihepiirin parissa liikkuvia. Teoreettisen taustoituksen kautta työ ja sen tulokset pyritään myös suhteuttamaan kustannuslaskennan alaan ja sen kysymysasetteluihin yleisemmin.

Produktin tavoite on tehdä ajantasainen ja uusia laskentatarpeita mahdollisimman hyvin vastaava kustannuspaikkajaottelu Konica Minoltan käyttöön. Työn lähtökohtana käytetään jo olemassa olevaa jaottelua, joka kuitenkin on jo jossain määrin vanhentunut, eikä täysin sovellu sellaisenaan tulevaan tulosityksikkölaskentaan. Työn onnistumisen mittarina voidaan pitää sitä, kuinka hyvin uusi jaottelu voidaan ottaa käyttöön yrityksessä ilman, että jaottelua tarvitsee edelleen muokata. Työlle antaa suuntaviivoja koko yrityksessä käynnissä oleva tulosityksikkölaskentaprojekti. Projektin puitteissa päätetään, mitkä ovat laskennan tavoitteet ja millaisia ovat uudet seurantayksiköt. Tämän perusteella voidaan muokata kustannuspaikkajaottelu vastaamaan määriteltyjä tarpeita ja tavoitteita.

Työ pyritään rajaamaan mahdollisimman tarkasti pelkän kustannuslaskennan ja ennen kaikkea kustannuspaikkarakenteen käsittelyyn. Jonkun verran, ainakin maininnan tasolla joudutaan kuitenkin käsittelemään tulosityksikkölaskentaprojektia laajemminkin, mutta esimerkiksi projektin laskentaperiaatteita tai budjetointikäytäntöjä ei avata enempää kuin on välttämätöntä.

## **1.3 Produktin toteutustapa ja aikataulu**

Työlle luodaan teoreettinen pohja tarkastelemalla kustannuslaskentaa muutamien laskentatoimea perustasolla käsittelevien teosten avulla. Kustannuslaskennan teoria näyttää suurelta osin painottuvan erityisesti valmistusyritysten toiminnan analysointiin. Tämän kaltaisille yrityksille on tärkeää pystyä seuraamaan valmistettavien tuotteiden kustannuksia ihan yksittäisen tuotteen tasolle asti. Konica Minolta ei kuitenkaan harjoita

varsinaista valmistustoimintaa, vaan yrityksen organisaatio jakautuu kahteen päätoimintaan: myyntiin ja ylläpitotoimintaan. Kyseessä on siis enemmänkin palvelualan yritys. Näin ollen teoriaosuus ei kaikilta osiltaan sovellu aivan sellaisenaan Konica Minoltan toiminnan analysointiin. Kuitenkin teoriaosuudesta ilmi tulevat kustannuslaskennan pääperiaatteet ja -suuntaukset antavat tietyn perustan ja ajatusmallin kustannuslaskennasta yleisesti. Kustannuslaskentaa valmistusyritysten (esimerkiksi tehtaat tai rakennusyritykset) kannalta ei kuitenkaan tulla käsittelemään enempää kuin on tarpeellista eri teorioiden esittelemiseksi. Myöskään mitään tarkkoja laskukaavoja tai muita matemaattisia laskentatapoja ei käsitellä. Pääosin liikutaan yleisemmällä tasolla ja pyritään selvittämään, miten kustannuslaskenta osana johdon laskentatoimea voi auttaa yritystä kehittämään toimintaansa. Samoin selvennetään muutamia kustannuslaskennassa käytettäviä keskeisiä käsitteitä (Liite 1).

Kaiken kaikkiaan työn teoreettinen osuus on kuitenkin melko suppea ja yleisellä tasolla liikkuva, koska varsinainen produktiosuus muodostaa työn tärkeimmän sisällön. Tämän yritykselle tuotettavan materiaalin eli produktin tulee muodostamaan ennen kaikkea uusi/päivitetty kustannuspaikkajaottelu yrityksessä aloitettavan tarkemman tulosityksikölaskennan tarpeisiin. Produkti tehdään Konica Minoltan taloushallinnon käyttöön, pääasiassa talousjohtajan ja controllerin työvälineeksi, sekä luonnollisesti kirjanpidon yhdeksi perusjaotteluksi.

Produktin muotoutumista kuvataan seuraamalla uuden kustannuspaikkarakenteen syntyprosessia limittäin sekä kronologisesti että teemoittain. Ensin käydään läpi lähtötilanne: missä ollaan, mihin pitäisi päästä ja kuinka pitkä on välimatka. Tämän jälkeen kuvataan produktin työstövaiheita niin erilaisissa aivoriihissä ja palavereissa kuin yksinäisenä ”luomistyonäkin” oman työpöydän ääressä. Tässä yhteydessä tehdään huomioita myös suunnitellun ja toteutuneen aikataulun yhteensopivuudesta. Lopuksi nostetaan esiin vielä muutamia asiakokonaisuuksia, jotka ovat projektin kannalta keskeisiä ja/tai joiden määrittelyssä ilmeni eniten ongelmia. Lopputuloksena pystytään esittelemään uusi kustannuspaikkajaottelu, joka on tarkoitus ottaa lähes välittömästi Konica Minoltalla käyttöön.



Kustannuspaikkajaottelun tekoon osana aloitettavaa tulosityksikkölaskentaa liittyy jonkin verran myös tietoteknistä asiaa. Tätä puolta työstä ei kuitenkaan käsitellä enempää kuin on välttämätöntä. Lyhyesti sanottuna Konica Minoltalla on ERP-järjestelmänä käytössä Microsoft Dynamics NAV. Kustannuspaikkajaottelu liittyy erityisesti NAVin dimensioulottuvuuksiin ja niiden keskinäiseen rakenteeseen sekä niiden käyttökelpoisuuden raportoinnin yhteydessä.

Tämä työ on opinnäytetyö ja sellaisenaan yhden ihmisen tekemä. Myös varsinainen produkti ja siihen liittyvät taulukot ja kaaviot on tehty tämän työn puitteissa kirjoittajan toimesta. Varsinainen tulosityksikkölaskentaprojekti Konica Minoltalla on kuitenkin vaatinut ja vaatii edelleen useamman henkilön työpanosta. Tiimityöskentelyllä saavutetaan paras mahdollinen lopputulos ja varmistetaan lopputuloksen käyttökelpoisuus. Tärkeimpiä talon sisäisiä yhteistyötahoja projektissa ovat olleet Konica Minoltan talousjohtaja (laskentamenetelmät ja laskennan tavoitteet) sekä yrityksen järjestelmäasiantuntija (tekniset ratkaisut ERP-järjestelmässä). Lisäksi esimerkiksi yrityksen kirjanpitäjä on tarvittaessa antanut asiantuntemustaan projektin käyttöön. Ulkopuolista apua projektiin tulee ERP-järjestelmän ylläpito- ja konsultointiyrityksiltä.

Aikataulu (kuvio 1) työlle oli melko tiukka, koska uusi tulosityksikkölaskenta oli tarkoitus ottaa käyttöön heti seuraavan tilikauden alussa eli 1. huhtikuuta 2013 alkaen. Työn tilaajan antama takaraja työn valmistumiselle oli siis 31.3.2013. Käytännössä työn tuli valmistua jo ennen tätä päivämäärää, jotta uutta ”tuotetta” ehdittäisiin myös hieman testata ennen varsinaista käyttöönottoa.

Aikataulu		
Työn osuus/ aihekokonaisuus	Tavoite pvm	Toteutunut pvm
Aiheen valinta	30.11.2012	22.11.2012
Tilaussopimus ja työn toteutuksesta sopiminen tilaajan kanssa	5.12.2012	27.11.2012
Aiheen kokonaishahmottaminen ja kehittäminen	24.12.2012	10.1.2013
Tutkimussuunnitelma valmis	31.12.2012	4.2.2013
Teoriaosuuden hahmottelu ja kirjoittaminen	20.1.2013	15.2.2013
Tulosityksikkörakenne valmis	15.1.2013	15.2.2013
Kustannuspaikkajako valmis	30.1.2013	20.2.2013
Produktiosuuden kirjoittaminen	28.2.2013	28.2.2013
Työn viimeistely ja esittäminen	15.3.2013	15.3.2013
Työ valmis	20.3.2013	20.3.2013

Kuvio 1. Työn aikataulu

## 2 Kustannuslaskennan teoriaa

Tässä pääluvussa kuvataan työn aihepiirin teoreettista taustaa. Ensin kerrotaan, mitä tarkoitetaan, kun puhutaan johdon laskentatoimesta. Lisäksi kerrotaan hieman kustannuslaskennasta ja sen yleisimmistä toteutustavoista.

### 2.1 Mitä on johdon laskentatoimi?

Johdon laskentatoimi, jota voidaan kutsua myös sisäiseksi tai operatiiviseksi laskennaksi, tarkoittaa yksinkertaisimmillaan tiedon tuottamista yrityksen johdon tarpeisiin heidän päätöksentekonsa tueksi. Laskennassa tuotetun tiedon avulla johdon on tarkoitus pystyä tekemään perusteltuja ja loppuun asti harkittuja päätöksiä, joihin ei todennäköisesti pystyttäisi ilman tuota tietoa. Johdon päätöksenteko voi olla luonteeltaan joko strategista, esimerkiksi yrityksen strategiaa muodostettaessa tai uudelleen suunnattaessa, tai sitten päätökset voivat olla puhtaammin operatiivisia, kuten investointeihin tai asiakkuuksiin liittyvissä kysymyksissä. Yrityksen johto tarvitsee laskennan tuottamaa informaatiota päätöksenteon lisäksi myös ihmisten ohjaamiseen, esimerkiksi tavoitteiden avulla, sekä yrityksen resurssien varmistamiseen esimerkiksi rahoitusneuvotteluissa. (Ikäheimo, Malmi & Walden 2012, 140–141.)

Yrityksen johdon tehtävien voidaan ajatella jakautuvan toiminnan suunnitteluun, sen toteuttamiseen ja saatujen tulosten tarkkailuun ja arviointiin. Suunnittelua on esimerkiksi budjetointi, jonka avulla määritetään halutut tavoitteet ja niiden saavuttamiseksi tarvittavat resurssit. Suunnitelmat toimeenpannaan, minkä jälkeen niiden toteutumista seurataan erilaisten raporttien ja laskelmien kautta. Saatujen tulosten ja niistä vedettyjen johtopäätösten pohjalta suunnitelmia voidaan tarvittaessa korjata ja muuttaa. Juuri tämä koko ajan tapahtuva tilanteen seuraaminen ja suunnitelmien sopeuttaminen edellyttää, että johto saa tarvitsemansa tiedot nopeasti ja tarkasti sekä sopivassa muodossa. Myös esimerkiksi rajanveto sen osalta, mitä tietoja laskelmiin otetaan mukaan (ns. laajuusongelma) on tärkeä kysymys. Tämän takia selkeästi laadittu ja toimiva kustannusseuranta on oleellista osana tulosityksikkölaskentaa. (Tenhunen 2013, 60–61.)

Yleisesti sanotaan, että kustannuksien johtamisen edellytys on niiden tunteminen. Kuu-  
lostaa yksinkertaiselta, mutta ei sitä välttämättä aina ole. Sisäisen laskennan avulla teh-  
tävää (kustannus)tiedon jalostusta voidaan kuvata seuraavan tiedonjalostusketjun avul-  
la. Yrityksen kirjanpitoon kirjataan rivikohtaista dataa, esimerkiksi yksittäisten meno-  
tositteiden muodossa. Tästä datasta koostetaan erilaisia raportteja ja laskelmia, joiden  
sisältämää asiaa voidaan kutsua informaatioksi. Tämä tarkoittaa sitä, että kerättyyn da-  
taan on jo liitetty jonkin verran tulkintaa, kun raportoitavaa dataa on valikoitu. Infor-  
maatio pitää edelleen jalostaa sopivaan muotoon, jotta siitä on apua varsinaisessa joh-  
don päätöksenteossa. Tällöin informaation voidaan sanoa muuttuvan tiedoksi. Nykyi-  
sillä tietojenkäsittelyjärjestelmillä saadaan yrityksen toiminnasta aikaiseksi jo niin paljon  
erilaista informaatiota, että nimenomaan informaation suodattaminen ja jalostaminen  
tarpeelliseksi ja hyödylliseksi tiedoksi on erittäin tärkeää. Vasta tätä kautta syntyy tuote-  
tun tiedon pohjalta varsinaista ymmärrystä, joka voi vielä jalostua yritystoiminnan me-  
nestyksen kannalta oleelliseksi viisaudeksi. (Suomala, Manninen & Lyly-Yrjänäinen  
2011, 21–22.)

## **2.2 Mitä on kustannuslaskenta?**

Kustannuslaskennan voidaan määritellä tarkoittavan käyttökelpoisen tiedon tuottamista  
mittaamalla tietyn toiminnan kustannukset. Kustannuslaskennalla tuotettua tietoa ei  
ohjaa varsinaisesti mitkään ulkoiset tekijät, kuten lakipykälät, vaan sen ohjaavana viite-  
kehyksenä voidaan pitää (jokaisen yrityksen itse määrittelemiä) liikkeenjohdollisia tar-  
peita. Kustannuslaskennan olemassaololle voidaan nimetä useita tärkeitä syitä, mutta  
ainakin tämän työn tarkoituksien kannalta oleellisimpia ovat kenties seuraavat: yhte-  
näinen, koko yrityksen samoin periaattein läpäisevä kustannuslaskentamalli mahdollis-  
taa yrityksen eri osien vertailun ja toisekseen kustannusten kohdistaminen tietyille yri-  
tyksen yksiköille mahdollistaa paremman kustannusten tarkkailun ja valvomisen. (Pelli-  
nen 2006, 74–75.)

Kustannuslaskentaa voidaan käyttää yrityksessä laajasti ottaen kolmeen erilaiseen tar-  
peeseen. Ensinnäkin kustannuslaskentaa voidaan hyödyntää yrityksen tavaravaraston  
arvostuksessa. Tässä opinnäytetyössä tätä puolta kustannuslaskennasta ei kuitenkaan  
käsitellä. Toisekseen kustannuslaskentaa voidaan käyttää vastuualue- eli kustannuspaik-

kalaskennassa. Tällöin yritys on jaettu erilaisiin kustannuspaikkoihin, joille kirjataan kustannuksia erikseen sovittujen periaatteiden mukaisesti. Näin yrityksen johto pystyy seuraamaan yrityksen eri osien tuottamia kustannuksia tarvittaessa hyvinkin tarkasti. Kolmas tekijä, missä kustannuslaskentaa voidaan yrityksessä hyödyntää, on asiakas- tai tuote-/ palvelukohtaisten kustannusten määrittäminen. Näitä kustannuksia seuraamalla ja laskelmia hyödyntämällä pystytään laskemaan esimerkiksi yksittäisten asiakkaiden kannattavuus yrityksen kannalta. Tämä on tärkeää muun muassa asiakaskohtaisia panostuksia määriteltäessä. (Ikäheimo, Malmi & Walden 2012, 144–145.)

Kustannuksia jaetaan yrityksissä yleensä sekä kustannuslajeittain että kustannuspaikoittain. Kustannuslajeja seurataan kirjanpito-tilien (kp-tili) avulla. Jokainen kustannus kirjataan tietylle menotilille kustannustyyppin mukaan. Tämän lisäksi jokaiselle kustannukselle nimetään kustannuspaikka, jolla se kohdistetaan tietylle yrityksen tai organisaation osalle (Kuvio 2). Näin ollen pystytään seuraamaan tietyn yksikön kuluja eri kululajeihin jaoteltuina. (Ikäheimo, Malmi & Walden 2012, 153.)

<u>KP-tili</u>	<u>Tiliniimi</u>	<u>Cost center Code</u>	<u>Toimittaja</u>	<u>Kirjauksen kuvaus</u>	<u>Summa</u>	<u>Summa sis. ALV</u>
6755	Kokous- ja neuvottelu	154	Dominetto Oy	Asiakastarjoiluja 12.2.13	109,90	125,29
6854	Mainostarvikkeet	916	Moniprint Oy	Laitehallinta - esitteitä	625,00	775,00

Kuvio 2. Esimerkki ostolaskun kirjaamisesta kp-tilille ja kustannuspaikalle

Kustannuslaskentaa voidaan tehdä monella erilaisella tavalla. Yrityksen toimiala ja toimintatapa vaikuttavat siihen, mikä laskentatapa on tarkoituksenmukaisin samoin kuin yrityksen johdon toiveet ja tarpeetkin päätöksenteon kannalta. Seuraavissa kappaleissa esitellään muutamia erilaisia kustannuslaskennan tapoja ja teorioita.

### 2.2.1 Kalkyyliit ja jakolaskenta

Suoritekohtaisia (eli tuote- tai palvelukohtaisia) laskelmia kutsutaan kalkyyleiksi. Minimikalkyyliissä otetaan huomioon ainoastaan muuttuvat kustannukset, kun taas keskimääräiskalkyyliissä otetaan mukaan sekä muuttuvat että kiinteät kustannukset laskentakauden keskimääräisinä arvoina. Minimikalkyyli sopii yritykselle, jonka tuotanto on hy-

vin tasaista ja muuttumatonta. Normaalikalkyyllillä puolestaan pystytään parhaiten huomioimaan tilanne, jossa yrityksen toiminnan volyymi vaihtelee paljon (muuttuvat kustannukset samoin), mutta tuotantolaitoksiin investoidut kustannukset (kiinteät kustannukset) pysyvät melko samalla tasolla koko ajan. (Ikäheimo, Malmi & Walden 2012, 154.)

Kalkyyleissä hyödynnettäviä tuote- tai palvelukohtaisia kustannuksia voidaan jälleen laskea monin eri tavoin. Aiheuttamisperiaate on kuitenkin aina lähtökohta, jota pyritään noudattamaan mahdollisimman hyvin. Jakolaskenta on yksinkertainen malli, missä esimerkiksi tuotantolaitoksen kaikki kustannukset jaetaan tuotannon määrällä. Tämä tapa soveltuu tuotantoyrityksille, joiden tuotanto on hyvin yksipuolista ja tuotevalikoima on suppea. Ekvivalenssilaskenta on puolestaan jakolaskennan muunnos, joka ottaa paremmin huomioon valmistettavien tuotteiden poikkeavuudet toisistaan. (Ikäheimo, Malmi & Walden 2012, 155–156.)

### **2.2.2 Lisäyslaskenta**

Silloin, kun yrityksen tuotteet tai palvelut poikkeavat merkittävästi toisistaan, jakolaskennan käyttäminen johtaisi vääristyneeseen lopputulokseen. Parempi vaihtoehto tällöin on lisäyslaskennan käyttäminen. Sen mukaan välittömät kustannukset kohdistetaan suoraan tuotteille, kun taas välilliset kustannukset lasketaan ensin yhteen esimerkiksi tietyille kustannuspaikoille. Tämän jälkeen välillisten kustannusten perusteella lasketaan ns. yleiskustannuslisä, mikä sitten kohdistetaan eri tuotteille. Näin saadaan selville tuotteiden yksikkökustannukset. (Suomala, Manninen & Lyly-Yrjänäinen 2011, 115–116).

### **2.2.3 Kustannuspaikkalaskenta**

Kustannuspaikkalaskenta on edellä mainittuihin laskentatapoihin verrattuna enemmän organisaation toiminnan ohjaamiseen ja kehittämiseen tähtäävän tiedon tuottamiseen tarkoitettu. Kustannuspaikka voidaan määritellä eri tavoin. Se voi olla yrityksen toiminnallinen kokonaisuus tai esimerkiksi maantieteellisen sijainnin perusteella määritelty alueyksikkö. Tärkeintä on, että kustannuspaikkajako vastaa yrityksen organisaatiota ja samalla palvelee yrityksen johdon tiedonsaantitarpeita. Kustannuspaikkoja voidaan jao-

tella myös hierarkkisesti. Pääkustannuspaikat edustavat merkittävimpiä toimintoja, esimerkiksi tuotannon tai myynnin kustannuspaikat ovat yleensä pääkustannuspaikkoja. Apukustannuspaikoiksi määritellään erilaisia tukiyksiköitä tai avustavia toimenpiteitä suorittavia toimintoja.

Apukustannuspaikoille kirjatut kustannukset nostetaan ensin pääkustannuspaikoille, minne kertyneet kustannukset puolestaan kohdennetaan tarvittaessa edelleen esimerkiksi yksittäisille tuotteille. Suoritteiden liikkuminen organisaation eri yksiköiden eli kustannuspaikkojen välillä ei välttämättä ole pelkästään vertikaalista (apu- ja pääkustannuspaikan välistä) vaan se voi olla myös horisontaalista (apukustannuspaikkojen välistä). Tällöin kustannuksia joudutaan ensin siirtämään apukustannuspaikkojen välillä ns. vyörytysmenetelmän mukaisesti. (Suomala, Manninen & Lyly-Yrjänäinen 2011, 122–123).

#### **2.2.4 Toimintolaskenta**

Toimintolaskenta eli toimintoperusteinen kustannuslaskenta (activity-based costing ABC) kehitettiin 1980-luvun lopulla. Se syntyi vastaamaan ennen kaikkea tarpeeseen pystyä kohdistamaan organisaation välilliset kustannukset aiheuttamisperiaatteen mukaisesti aiempaa tarkemmin. Syntytilanteeseen vaikuttaneista tekijöistä voidaan mainita ainakin seuraavat: välillisten kustannusten kokonaisuus kasvoi tuolloin melko voimakkaasti ja samaan aikaan tietotekninen kehitys mahdollisti huomattavasti tehokkaampien ja laajempien laskentamallien käyttöönoton. Yleisesti ottaen koko liike-elämän muutos teollisesta jälkiteolliseen palveluyhteiskuntaan on osaltaan vaikuttanut siihen, että myös laskentamenetelmien on pystyttävä vastaamaan muuttuneiden organisaatorakenteiden haasteeseen. Osaltaan tämä tarkoittaa juuri kasvaneiden välillisten kustannusten oikeaa kohdistamista. Verrattuna esimerkiksi lisäyslaskentaan kohdistetaan toimintolaskennassa välilliset kustannukset tarkemmin. (Suomala, Manninen & Lyly-Yrjänäinen 2011, 130–132.)

Toimintolaskennan lähtökohtana ovat yrityksen eri toiminnot. Jokainen yritys määrittelee laskennassa käytettävät toimintokokonaisuudet omien tarpeidensa mukaisesti. Mitä yksityiskohtaisemmin toimintoja määritellään, sitä enemmän saadaan tietoa analysoitavaksi, mutta toisaalta järjestelmästä tulee myös sitä työläämpää ja kalliimpiä käyttää ja yllä-

pitää. Joka tapauksessa yleissääntönä voidaan sanoa, että toiminto tulisi määritellä sel-laiseksi kokonaisuudeksi, jonka tuottamien suoritteiden mittaaminen on mahdollista yhdellä yksittäisellä mittarilla. (Suomala, Manninen & Lyly-Yrjänäinen 2011, 132–137.)

Seuraavaksi määritetään kunkin toiminnon käyttämät resurssit ja näistä resursseista ai-heutuneet kustannukset. Näiden tietojen perusteella voidaan laskea kunkin toiminnon kustannukset. Tämän jälkeen toimintojen kustannukset pyritään kohdistamaan kullekin laskentakohteelle sen perusteella, kuinka paljon kukin laskentakohde on kyseistä toi-mintoa hyödyntänyt. Tässä voidaan käyttää apuna erilaisia toimintoajureita. Ajurien määrittely voi perustua joko toiminnon käyttämisen määrään, keston tai intensiteet-tiin. Kun tämä kohdistustyyppi on valittu, voidaan sen avulla laskea jokaiselle toimin-nolle yksikkökustannus, joka voidaan siirtää sellaisenaan yksittäiselle laskentakohteelle. (Suomala, Manninen & Lyly-Yrjänäinen 2011, 133–141.)

Toimintoperusteisessa laskennassa on omat ongelmakohtansa kuten kaikissa muissakin kustannuslaskentamenetelmissä. Toimintolaskennan virheet voidaan jaotella kolmeen: mittausvirheet, laajuusvirheet ja määrittelyvirheet. Mittausvirhe esimerkiksi tarkoittaa sitä, että johonkin resurssiin tai toimintoon liitetty mittaluku on väärin laskettu. (Suo-mala, Manninen & Lyly-Yrjänäinen 2011, 144.) Puuttumatta sen enempää muihin vir-hetyyppeihin, voidaan mielestäni yleisesti todeta, että mikään järjestelmä ei ole aukoton ja oikeiden tulosten edellytyksenä voidaan aina pitää oikein määriteltyä lähdetietoa.

### 3 Kustannuslaskenta Konica Minoltalla

Aiemmin (kappaleessa 2.2) tuotiin jo ilmi, että kustannuslaskentaa voidaan yrityksessä käyttää kolmeen erilaiseen tarkoitukseen. Tässä opinnäytetyössä keskitytään näistä erityisesti kustannuspaikkalaskentaan. Konica Minoltalla on käytössä kustannuspaikkajaottelu, jota on käytetty esimerkiksi ostolaskujen kautta tulleiden kustannusten kohdistamisessa. Jaottelu on kuitenkin osittain vanhentunut eikä sitä ole muutenkaan hyödynnetty täysimääräisesti kustannusten seuraamisessa. Osana ensi tilikauden alussa käytönotettavaa tulosityksikkölaskentaa myös kustannuspaikkajaottelu ja -laskenta on uudistettava. Tässä työssä keskitytään juuri tähän kysymyksen. Tulosityksikkölaskennan kautta yrityksen johdon on tarkoitus tulevaisuudessa pystyä seuraamaan myös asiakaskohtaisia kannattavuuksia. Näin ollen myös edellä mainittu kustannuslaskennan kolmas tehtävä on tärkeää huomioida. Tämän työn kannalta se ei kuitenkaan ole keskeinen kysymys.

#### 3.1 Kustannuspaikkajaottelun nykytila kohdeyrityksessä

Tällä hetkellä Konica Minoltalla kustannusten seuranta on jonkin verran vaillinaista, erityisesti seurannan, mutta osittain myös kirjaamisen osalta. Kustannukset kirjataan kustannuslajeittain kirjanpitotileille ja samalla kustannuksille määritetään myös kustannuspaikka. Käytettävä kustannuspaikka ei kuitenkaan aina ole täsmällinen vaan sekalaisia kulueriä on jäänyt eräänlaisena yleis- tai kaatokustannuspaikkana käytetylle Finance (932) kustannuspaikalle. Tällöin todellisten kustannusten seuraaminen esimerkiksi yksikkökohtaisesti ei ole mahdollista, tai ainakaan tulokset eivät ole tarkkoja ja täysin totuudenmukaisia.

Kustannuspaikkajaottelulla on kaksi lähtökohtaa. Ensinnäkin jokaisella työntekijällä on oma kustannuspaikkanumeronsa, jota käytetään myös yksilöivänä henkilönumerona muissa, esimerkiksi matkalaskuihin liittyvissä järjestelmissä. Tämän lisäksi organisaation eri yksiköille tai toiminnoille on annettu omat kustannuspaikkanumerot. Lisäksi kustannuspaikkalistaukseen on määritetty yhteenlaskutasoja.



Seuraavassa kuvassa (kuvio 3.) yksiköiden tai toimintojen kustannuspaikat näkyvät oikealla ilman korostusväriä. Keltaisella maalatut ovat puolestaan yhteenlaskutasoja. Yksittäisten työntekijöiden kustannuspaikkalistausta ei ole otettu kuvaan mukaan. Jokaisella työntekijällä on kuitenkin siis oma numeronsa (välillä 2–250 tällä hetkellä) ja niiden muutokset tapahtuvat luonnollisesti työntekijän vaihtuessa. Tämä henkilönumerolistaus on kuitenkin sinänsä melko yksiselitteinen eikä sen muutoksiin tai muokkaamiseen paneuduta erikseen. Yhteenlaskutasoille on kerätty kaikkien tietyssä yksikössä työskentelevien henkilöiden kustannuspaikkanumerot sekä tämän yksikön oma kustannuspaikkanumero.

901	MA Public	ADVERTISING	Advertising
902	MA Private	AFTER-OFFICE	After Sales Support Office
903	PP Sales	AFTER-PROD	After Sales Support Production
904	Indirect sales	CUST SRV	Customer Service
905	SMB Espoo	EXEC	Executive group
906	SMB Jyväskylä	FIELD-SRV-ESPOO	Field Service Espoo
907	SMB Oulu	FIELD-SRV-JKL	Field Service JKL
908	SMB Tampere	FIELD-SRV-OUULU	Field Service Oulu
909	SMB Turku	FIELD-SRV-PP	Field Service PP
910	SMB Lappi	FIELD-SRV-ROI	Field Service Roi
915	Executive group	FIELD-SRV-TKU	Field Service Tku
916	Advertising	FIELD-SRV-TRE	Field Service Tre
917	Office Solutions	FIN	Finance
918	PP Presales	HR	Human Resources
919	After Sales/Office	INDIRECT	Indirect sales
920	After Sales/PP	IT	IT
921	FS Espoo	LOG	Logistics
922	FS Jyväskylä	MA CORP	MA Corporate
923	FS Oulu	MA PUBLIC	MA Public
924	FS Tampere	OFF-SOLUTIONS	Office Solutions
925	FS Turku	PP PRESALES	PP Presales
926	FS Production printing	PP SALES	PP Sales
927	FS Lappi	SMB ESP	SMB Espoo
930	IT	SMB JKL	SMB Jyväskylä
931	Logistics	SMB OUL	SMB Oulu
932	Finance	SMB ROI	SMB Rovaniemi
933	Customer Service	SMB TKU	SMB Turku
		SMB TRE	SMB Tampere

Kuvio 3. Alkuperäinen kustannuspaikkajaottelu

Varsinaisia kirjauksia tehdään vain joko henkilöiden tai yksiköiden kustannuspaikkanumerolle. Jos tietty kustannus voidaan osoittaa suoraan yhden henkilön aiheuttamaksi (esimerkiksi henkilön lentomatka, hotellilasku tai myyjän tarjoama asiakaslounas), tällainen kulu kirjataan henkilön omalle kustannuspaikkanumerolle. Jos taas kulu kohdistuu selvästi tiettyyn toimintoon, mutta ei yhteen henkilöön (esimerkiksi toimipisteen yhteiset kahvitarvikkeet), tehdään kirjaus toiminnon kustannuspaikalle.

Yhteenlaskutasot on luotu nimenomaan raportointia ajatellen. Näitä yhteenlaskutasoja ei kuitenkaan ole koskaan varsinaisesti hyödynnetty eikä niitä ole myöskään niiden tekemisen jälkeen ylläpidetty työntekijöiden vaihtuessa tai organisaation muuttuessa. Sinänsä ei ole mitenkään ihmeellistä, että ne ovat jääneet vaille käyttöä, koska kustannuspaikkakirjauksia ei ole muutenkaan juuri hyödynnetty kustannusten seurannassa. Tätä asiaa ollaan nyt kuitenkin laittamassa parempaan kuntoon tulosityksikkölaskentaprojektin kautta.

## 4 Produktin syntyvaiheet ja toteutus

Opinnäytetyön aihe nousi esiin melko luontevasti, kun tulosityksikkölaskentaprojektia alettiin Konica Minoltalla hahmotella syksyllä 2012. Yrityksessä oli tarvetta alkaa seurata toimintayksiköitä entistä tarkemmin lähtien budjetoinnista aina toteutuneeseen tulokseen asti. Tässä yhteydessä todettiin myös tarve päivittää kustannuspaikkajaottelu ja -rakenne vastaamaan uusia laskentatarpeita.

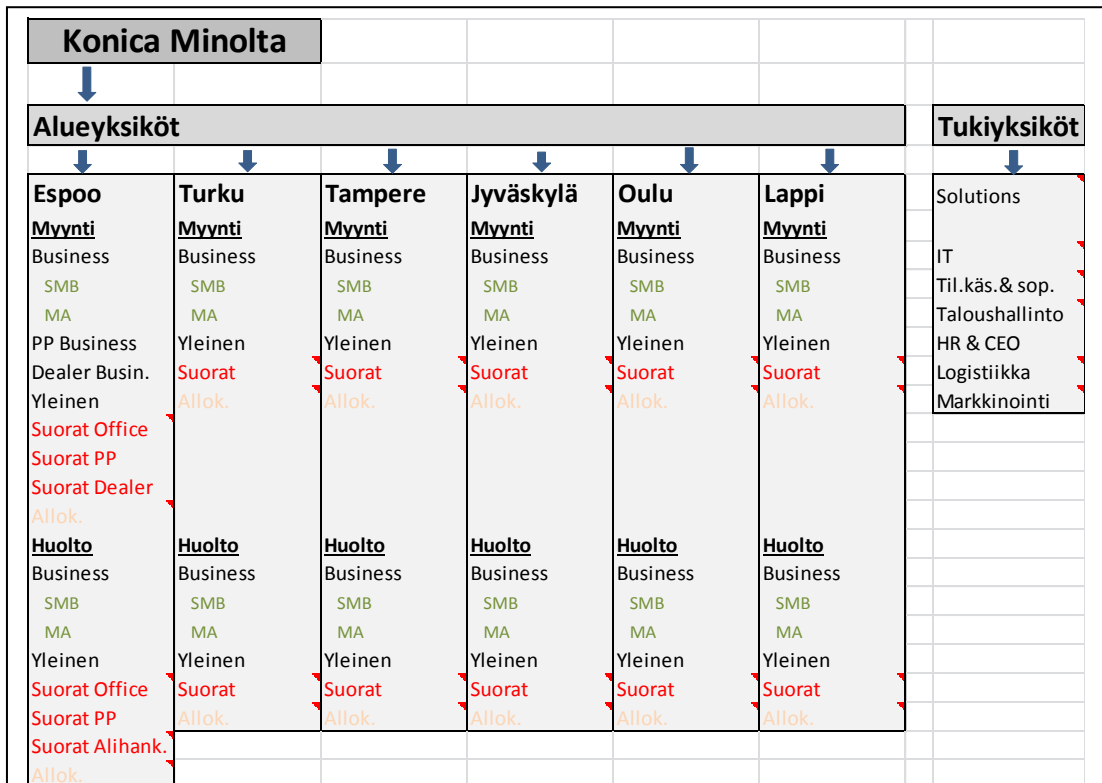
Varsinainen startti opinnäytetyölleni oli 22.11.2012 pidetty opinnäytetyön aloitusseminaari. Tällöin keskusteltiin tulevan ohjaajan kanssa aiheen muokkaamisesta ja sen sopivasta rajaamisesta. Seuraavalla viikolla tehtiin toimeksiantosopimus ja sovittiin työstä ja sen aikataulusta lopullisesti myös tilaajan eli Konica Minoltan kanssa.

Työn saatua aiheensa ja rajauksensa alkoi seuraava vaihe joulukuun alkupuolella. Heti alkuun pyrin yhdessä talousjohtajan kanssa määrittämään tulevan tulosityksikkölaskennan pääperiaatteita, jotta tätä kautta olisi mahdollista hahmotella tarvittavat muutokset ja päivitykset myös kustannuspaikkajaottelun osalta. Aihe ei luonnollisestikaan tullut kerralla valmiiksi vaan tämä rakenteen hiominen ja hienosäätö jatkuivat koko projektin ajan. Alun perin oli tarkoitus, että jo ennen joulua ja vuodenvaihdetta saisin selkeän pohjan ja suunnitelman projektille tehtyä. Kesti kuitenkin pitkälle tammikuun puolelle ennen kuin edes välttävä yhteisymmärrys uusista laskentaperiaatteista yrityksen johdon kesken saavutettiin.

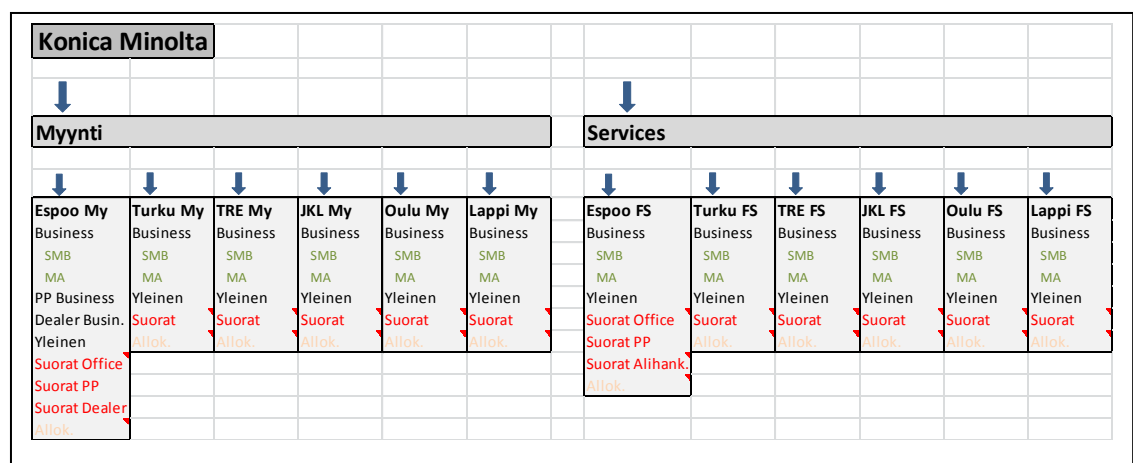
### 4.1 Päälaskentasuunta

Ensimmäinen kissanhännänveto käytiin siitä, mikä on tulevan tulosityksikkölaskennan päälaskentasuunta. Mahdollisuuksia oli pelkistetysti ottaen kaksi. Näitä vaihtoehtoja kuvaamaan laadin kuvioiden 4 ja 5 esittämät kaaviot. Ensimmäisen vaihtoehdon mukaan päälaskentayksiköt muodostuisivat maantieteellisistä alueyksiköistä (kuvio 4). Tällöin yksi tulosityksikkö olisi pitänyt sisällään kyseisen alueen myynti ja huolto-organisaatiot. Toisen vaihtoehdon mukaan organisaatio jaettaisiin laskennassa heti ylätasolla myynti ja huolto-puoliin, jotka sitten molemmat jakautuisivat vielä maantieteellisiin alueisiin (kuvio 5).

Seuraavassa on kuvattuna molemmat yllä mainitut vaihtoehdot. Kuvauksessa on mukana myös jo kustannuspaikkahahmottelua (merkitty punaisella), vaikka suunnittelun alkuvaiheessa ei varsinaisesti vielä mietitty tarvittavia kustannuspaikkoja.



Kuvio 4. Laskentamalli alueyksiköihin perustuvalla jaolla



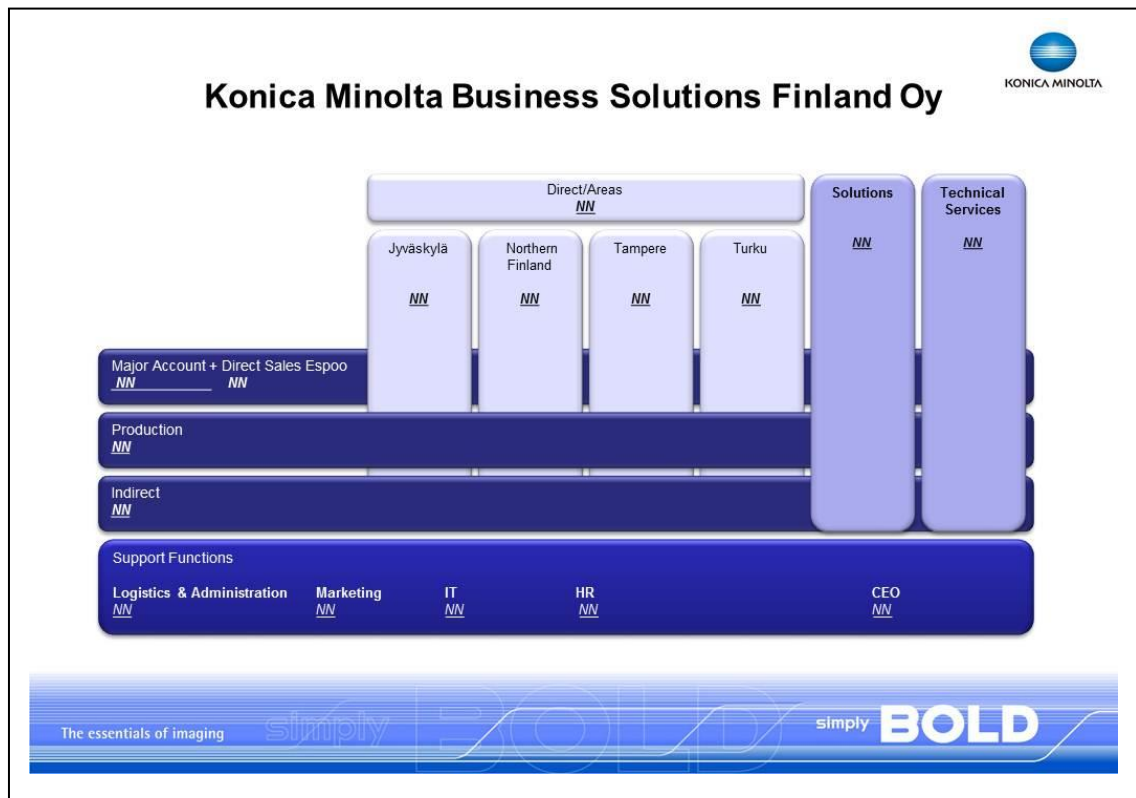
Kuvio 5. Laskentamalli myyntiin ja huoltoon (services) perustuvalla jaolla (tukiyksiköt jätetty pois kuvasta, mutta ovat kuten yllä)

Molemmilla laskentavaihtoehdoilla oli sekä hyviä että huonoja ominaisuuksia. Kumpikaan vaihtoehto ei olisi yksinään riittävä vaan ns. erillislaskentaa tarvittaisiin joka tapa-

uksessa. Erillislaskenta tarkoittaa tässä yhteydessä sitä, että edellä mainitun ensimmäisen vaihtoehdon ollessa päälaskentasuunta saataisiin koko huolto-organisaation tiedot ilman myyntipuolta esiin vain erillislaskennan kautta. Jälkimmäisessä vaihtoehdossa puolestaan yhden alueyksikön kokonaiskuva eli myynti ja huolto yhdessä tulisi hakea erillislaskennan kautta. Selvennyksen vuoksi voidaan siis ajatella, että päälaskentasuunta on aina suoraan ristikkäinen erillislaskennan kanssa.

## 4.2 Tulosityksiköiden määrittely

Työn alkaessa Konica Minoltan organisaatiorakenne oli jo melko pitkään ollut seuraavanlainen (kuvio 6).



Kuvio 6. Organisaatiorakenne

Organisaatiorakenne suuressa mittakaavassa ei tietenkään tämän työn perusteella muuttunut mihinkään eikä muutokseen ollut välttämättä tarve. Todettiin, että organisaatiorakenteen ei tarvitse olla yksi yhteen laskennassa käytettävien tulosityksiköiden kanssa. Tulosityksikkölaskennassa paremminkin sanoen luotiin tietynlainen katsantokanta, minkä avulla organisaation eri osista sopivissa kombinaatioissa saadaan tuotettua tarpeeksi tarkkaa ja sopivasti rajattua tietoa.

Organisaatiorakenteen pohjalta aloin yhdessä talousjohtajan kanssa hahmotella tulevia tulosityksiköitä. Tämä kysymys kietoutui yhteen edellä mainitun pää- ja erillislaskentasuuntien valinnan kanssa. Organisaatio jakautuu toisaalta selkeästi erillisiin alueellisiin yksiköihin, mutta toisaalta vähintään yhtä selkeästi myynti- ja huoltopuolen toimintoihin. Perustavanlaatuinen kysymys oli se, mistä yksiköistä tulee varsinaisia tulosityksiköitä ja mitkä yrityksen toiminnot jäävät vain niin sanotuiksi tukitoiminnoiksi. Esimerkiksi huolto-organisaatio oli tähän asti muodostanut oman kokonaisuutensa, jolla oli ollut myös omaa tulostavuuksua. Nyt jos laskenta menisikin alueyksikköjohtoisesti, oli ”vaarana” se, että huollosta tulisi vain tukioorganisaatio ilman omaa tulostavuuksua. Tämä herätti luonnollisesti vastalauseita huolto-organisaation puolelta.

Yrityksen johdolla oli olemassa selkeä tarve sille, että sekä alueyksiköitä kokonaisuudessaan että toisaalta huolto- ja myyntiorganisaatioita erillään piti pystyä seuraamaan tuloksellisesti. Näin ollen oli periaatteessa mahdollista valita kumpi tahansa vaihtoehto ns. päälaskentasuunnaksi ja koostaa toiset luvut erillislaskennan kautta. Yrityksen nykyinen organisaatio tuki selvemmin sitä vaihtoehtoa, että jako huolto- ja myyntiorganisaatioihin tehdään heti ylätasolla (päälaskentasuunta) ja alueyksiköiden luvut haettaisiin erillislaskennan kautta.

Projektin alkuvaiheessa oltiin hieman kallistumassa sille kannalle, että alueyksiköt muodostaisivat varsinaiset tulosityksiköt. Tein molemmista vaihtoehdoista edellä esitetyt kaaviokuvat (kuviot 4 ja 5), joiden pohjalta punnitsimme talousjohtajan kanssa molempien hyviä ja huonoja puolia. Lopulta loppiaisen jälkeen teimme päätöksen, että laskentamalliksi tulee vaihtoehto, jonka mukaisesti yritys jaetaan tuloslaskentaa varten heti ylätasolla myynti- ja huoltopuoleen, jotka puolestaan molemmat koostuvat (samanlaisista) alueyksiköistä. Tässä yhteydessä täytyy mainita, että Espoon käsittely yhtenä alueyksikönä ei ollut mahdollista eikä tarkoituksenmukaista vaan se muodostaa erikoistapauksen, johon pureudutaan seuraavassa kappaleessa tarkemmin. Espoota lukuun ottamatta muista alueyksiköistä tuli siis jokaisesta oma erillinen tulosityksikkönsä niin myynnin kuin huollon puolellakin.

Espoossa sijaitsee yhtiön pääkonttori ja valtaosa kaikista toiminnoista. Näin ollen jaoin Espoon tulosityksiköihin hieman eri tavalla kuin muissa, varsinaisissa alueyksiköissä.

Ylätason jako myyntiin ja huoltoon tuli luonnollisesti voimaan myös Espoossa. Myyntiorganisaatioon ei kuitenkaan tullut vain yhtä tulosityksikköä vaan kolme: Espoo Business, Espoo PP Business ja Espoo Dealer Business. Näistä Espoo Business vastaa käytännössä muita alueyksiköitä. PP ja Dealer -yksiköt toimivat Espoosta käsin kokomaanlaajuisesti, jolloin niillä ei ole suoraa vastinetta muilla paikkakunnilla. Tämä sama jako pätee myös huoltopuolella, pienin eroavaisuuksin tosin.

### 4.3 Tukiyksiköt

Tammikuun aikana tulosityksiköiden jako oli saatu pääperiaatteiltaan sovituksi. Joitakin pieniä muutoksia toki tuli edelleen, mutta päälinjanvedot olivat ja pysyivät. Tukiyksiköiden kohdalla tilanne oli toistaiseksi avoimempi. Varsinaisen organisaatiokaavion mukaan tukiyksiköitä on vähemmän kuin mitä määrittelin tulosityksikkölaskentaan. Esimerkiksi Logistics & Administration -toiminnon jaoin kolmeen erilliseen tukitoimintoon: Logistiikka, markkinointi sekä tilausten käsittely ja sopimushallinta. Lisäksi Solutions-toiminto on organisaatiokaaviossa omana kokonaisuutenaan verrattavissa esimerkiksi huolto-toimintoon. Tulosityksikkölaskennassa Solutions-toiminnot oli kuitenkin järkevää, ainakin toistaiseksi, määritellä tukitoiminnoiksi. Tilanne saattaa kuitenkin tulevaisuudessa muuttua yksikön toiminnan kehittyessä ja kasvaessa.

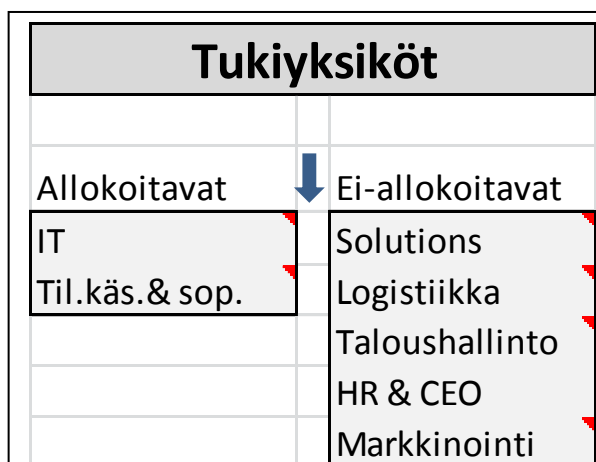
Tukiyksiköiden sijoittuminen tulosityksikkölaskennan kaavioon vaihteli projektin edetessä. Välillä olin jakanut tukiyksiköt kahteen erilliseen kokonaisuuteen (kuvio 8) ja välillä taas yhdistin ne yhdeksi (kuvio 7). Rakenteeseen vaikutti se, miten ja mitä tukiyksiköiden kustannuksia tulisi jakamaan muille, varsinaisille tulosityksiköille. Ongelmallisia asioita oli useita. Ensinnäkin se, mitkä kaikki tukitoimintojen keräämät kustannukset yleensä kuului ja haluttiin jakaa tulosityksiköille. Toisekseen se, miten niiden kohdistaminen onnistuisi niin, että aiheuttamisperiaatetta pystyttäisiin parhaiten noudattamaan. Juuri näihin kysymyksiinhän muun muassa toimintokohtainen kustannuslaskenta pyrkii vastaamaan. Jokaiselle toiminnolle määritetään käytettävät resurssit ja niille hinta. Sitten kustannukset jaetaan sen mukaan, miten kukin tulosityksikkö on tukitoimintojen resurssseja hyödyntänyt.

Konica Minoltalla tukitoimintoihin kuuluviksi määriteltiin siis kuvan mukaiset yksiköt.



Kuvio 7. Tukitoiminnot yhdessä kokonaisuudessa

Joidenkin toimintojen kohdalla oli alusta lähtien selvää, että sinne kertyneitä kuluja ei allokoida eli jaeta tulosityksiköille. Esimerkiksi HR & CEO –toiminnot ovat siinä määrin yleisluontoisia, että niitä ei ole tarvetta kohdistaa minnekään. Toisaalta joidenkin tukitoimintojen kohdalla kustannusten allokointi olisi ihan järkevää ja perusteltua. Projektin alkupuolella olin välillä jaotellut tukiyksiköt seuraavalla tavalla.



Kuvio 8. Tukitoiminnot jaoteltuina allkoitaviin ja ei-allkoitaviin

Lopulta kuitenkin päädyin siihen, että tukiyksiköt ovat yhdessä kokonaisuudessa (kuvio 7), josta kustannuksia jaetaan tulosityksiköille budjetoituvaiheessa sovitulla (ja tietyn väliajoin tarkistettavilla) kiinteillä summilla. Tämä on paras vaihtoehto yksinkertaisuutensa vuoksi. Mahdollista on kuitenkin edelleen, että jossain vaiheessa siirrytään tiettyjen prosentuaalisten jakoperusteiden käyttöön allokoinnissa, mutta tämä vaatii jo hie-



maan tarkemmin. Tällöin mietitään varmasti vielä tarkemmin myös seuraavia kustannusten allokointiin liittyviä yleisluontoisempia kysymyksiä. Ensinnäkin tulee ratkaista, kerätäänkö kaikki allokoitavat kustannukset yhteen kokoomakustannuspaikkaan, josta ne sitten tasaisesti allokoidaan vai jaotellaanko kustannuksia ensin esimerkiksi kiinteisiin ja muuttuviin kustannuksiin. Oleellista on myös se, käytetäänkö allokoinnissa kustannusten toteutuneita lukuja ja määriä vai tyydytäänkö budjetoituihin lukuihin, joita sitten viimeistään tilivuoden lopussa täsmennetään toteutumien mukaan. (Bhibani, Horngren, Datar & Rajan 2012, s.140.)

#### **4.4 Kustannuspaikat**

Tulosityksiköt ja tukitoiminnot saatiin tammikuun aikana järjestettyä paikalleen kaavioihin. Sitten oli jäljellä vielä kustannuspaikkarakenteen muokkaaminen vastaamaan uutta laskentamallia. Kustannuspaikkajaon kannalta yksi oleellisimmista kysymyksistä oli se, otetaanko erilliset tulosityksikkökohtaiset allokoitavien kulujen kustannuspaikat ”normaalien” suorien kustannuspaikkojen lisäksi. Tällöin allokoitavia kustannuksia olisivat esimerkiksi toimitilakustannukset.

Ensin oli ajatuksena se, että jokaiselle tulosityksikölle otetaan käyttöön sekä suora kustannuspaikkanumero että toinen kustannuspaikkanumero allokoitaville kuluille. Tässä mallissa siis esimerkiksi tulosityksikön työntekijöiden palkat ja muut henkilökulut olisi kohdistettu ns. suoralle kustannuspaikalle. Allokoitavien kustannuspaikalle olisi puolestaan laitettu esimerkiksi toimipaikan tilakustannuksia. Laskennan yhteydessä tämä kustannuspaikka olisi sitten tyhjennetty jakamalla kulut oikeassa suhteessa eri yksiköiden suorille kustannuspaikoille. Tässä mallissa suorat kustannuspaikat olisivat siis olleet pääkustannuspaikkoja ja allokoitavien kulujen kustannuspaikat apukustannuspaikkoja.

Edellä kuvailtu kustannuspaikkamalli oli toimintamallinani melko pitkälle projektissa. Vasta helmikuun alkupuolella pidetty kokous ERP-järjestelmäkonsulttien kanssa avasi mahdollisuuden toisenlaiseen malliin. Kokouksessa kävi ilmi, että ERP-järjestelmään oli mahdollista luoda erilaisia pysyviä kustannustenjakomalleja, joiden käyttö olisi hyvin helppoa ja nopeaa. Jakomallien avulla olisi mahdollista tehdä kustannusten jako suorille kustannuspaikoille heti suoraan laskulta, jolloin kierrätystä allokoitavien kustannuspaik-

kojen kautta ei tarvittaisi. Jakomalleissa voitaisiin soveltaa esimerkiksi toimitilakulujen kohdalla muun muassa henkilöstömäärään tai käytettyihin neliömetreihin perustuvaa kustannusten jakoa. Esimerkiksi erillisen varasto- ja työskentelytilan vuokrakulu jaettaisiin tilan käytön perusteella prosentein 60–40 FS Production printing ja FS Espoo kustannuspaikkojen välillä. Tämä jakomalli luotaisiin järjestelmään, mistä se valittaisiin käyttöön aina kyseisiä vuokralaskuja järjestelmään syötettäessä. Kustannukset jakautuisivat jakomallin mukaan automaattisesti eikä laskulle tarvitsisi suorittaa manuaalista laskentaa.

Tämä vaihtoehto myös päätettiin ottaa jatkossa laskennassa käyttöön. Etuna tässä on sekä kustannusten tarkempi jako että yhden erillisen työvaiheen (kustannusten allokointi laskennan yhteydessä) jääminen pois. Samalla voitaisiin päästä eroon siitä huonosta käytännöstä, että joitakin vaikeasti yhdelle tietylle kustannuspaikalle kohdennettavissa olevia kuluja kasataan yhdelle ns. kaatokustannuspaikalle. Tällainen (huono) käytäntö ei sinänsä ole mitenkään harvinainen. Esimerkiksi Kirsi Mäenpään opinnäytetyössä mainitaan, että hänen työnsä kohdeyrityksessä käytössä olevassa kirjanpito-ohjelmassa on valmiina tällainen epämääräinen kustannuspaikka, koodiltaan ”?” (Mäenpää 2001, s.44). Huonona puolena tässä käyttöönotettavassa mallissa on se, että ostolaskujen tiliointi ja kirjaaminen muuttuu hieman työläämmäksi ja saattaa näin ollen hieman hidastua. Kunhan jakomallien käyttö tulee rutiininomaiseksi toimenpiteeksi, tämän ei kuitenkaan pitäisi olla suurikaan ongelma.

Helmikuun puoleen väliin mennessä oli saatu sovittua, minkälaisia kustannuspaikkoja jatkossa tultaisiin tarvitsemaan. Kun nyt olin saanut valmiiksi sekä tulevan tulosityksikölaskennan mallin että siihen sovellettavan kustannuspaikkakäytännön, jäljellä minulla oli vielä vanhan kustannuspaikkajaottelun päivittäminen annettujen reunaehtojen mukaisesti. Suuria muutoksia kustannuspaikkalistaukseen ei onneksi tarvittu.

Henkilökohtaisten kustannuspaikkojen kohdalla päivitystyö tarkoitti sitä, että sellaiset kustannuspaikat, jotka kuuluivat jo talosta lähteneille työntekijöille, suljin pois aktiivisesta käytöstä ja merkitsin ne erottuvalla symbolilla (\*). ERP-järjestelmän tietokannasta ei ollut mahdollista poistaa vanhojakaan kustannuspaikkoja, koska ne linkittyvät historiatietoihin. Näin ollen niitä ei pystynyt kokonaan siivoamaan listalta pois. Niiden käyt-

tö oli kuitenkin mahdollista estää, jolloin niille ei enää vahingossakaan pystyttäisi tekemään kirjauksia.

Yksiköiden kustannuspaikkojen osalta tein muutamia muutoksia, mutta suurelta osin nekin kelpasivat lähes sellaisinaan. Jos käyttöön olisi otettu myös allokoitaville kuluille omia kustannuspaikkoja, lista olisi vaatinut huomattavasti suurempia muutoksia. Myös kustannuspaikkalistauksen pituus olisi kasvanut jonkin verran, mikä olisi ollut käytettävyyden kannalta huono asia.

#### **4.5 Laskentamallin toteutus ERP-järjestelmässä**

Helmikuun alussa projektiin otettiin ulkopuolista tukea ERP-toimittajamme konsulteilta. Olimme saaneet tulevan tulosityksikkörakenteen hahmoteltua ja saatoimme aloittaa käytännön toteutuksen, tai ainakin sen suunnittelemisen. Miten laskenta ja raportointi voitaisiin ja kannattaisi toteuttaa järjestelmän ominaisuudet huomioon ottaen? Näihin kysymyksiin tarvitsimme, ja myös saimme, apua järjestelmän paremmin tuntevilta konsulteilta.

Kuten jo edellä mainittiin, suuri apu saatiin siitä tiedosta, että ERP-järjestelmä mahdollistaa (puoli)automaattisten jakosääntöjen käytön. Samalla selvisi, että myös automaattisia jaksotuskirjauksia on mahdollista ohjelmoida järjestelmään. Tämä ei suoranaisesti liittynyt kustannuspaikkajaotteluun, mutta koko tulosityksikkölaskentaprojektin kannalta se oli huomionarvoinen tieto. Jakosääntöjä voidaan järjestelmään niin paljon kuin on tarpeellista. Määrä on kuitenkin käytännön työskentelyn helpottamiseksi järkevää pitää tietyissä rajoissa ja jaot säännöiltään selkeänä. Jakosääntöjä voidaan kiinnittää oletusmalleiksi suoraan kirjanpilotileille, mutta tämä ei ole pakollista. Jakosääntöjä käytetään esimerkiksi erilaisten toimitilakulujen tiliöinnissä.

Kustannuspaikkajaottelu muodostaa järjestelmässä yhden dimension eli laskentakohteen. Dimensio voidaan määrittää pakolliseksi tiedoksi, jota ilman kirjausta ei voida tehdä. Näin ollen jokaisen kulukirjauksen kohdalla on pakko ottaa kantaa siihen, kenelle kustannus kuuluu. Dimensiota voi olla järjestelmässä useita. Konica Minoltallekin niitä tulee tulosityksikkölaskentaan liittyen käyttöön myös muita kuin kustannuspaikka,

esimerkiksi asiakasrakenteeseen liittyen. Tärkeä asia dimensioiden muodostamisessa on se, että ei luoda päällekkäisiä eikä ristikkäisiä dimensiorakenteita. Tässäkin yhteydessä asiantuntija-apu oli tärkeää. Muuten rakenteen hahmottaminen olisi ollut huomattavasti hankalampaa.

Dimensioiden lisäksi käyttöön otettiin ERP-järjestelmän budjettisovellus. Tämä mahdollistaa sen, että budjetin ja toteutuneen tilanteen seuranta ja vertailu on mahdollista suoraan järjestelmästä samoilla raporteilla. Kuitenkin ennen kuin budjettitiedot voitiin viedä järjestelmään, täytyi laskentamallin olla valmis ja kustannuspaikkajaottelu tehtynä.

## 5 Lopputulos

Opinnäytetyön lopputuloksena ja -tuotoksena on uusi kustannuspaikkajaottelu käytettäväksi Konica Minoltan tulosityksikkölaskennassa (Liite 2). Vaaleammalla harmaalla fontilla ja tähdellä merkityt kustannuspaikat jäävät pois käytöstä. Keltaisella merkityt ovat yhteenlaskutasoja. Näiden perässä olevat numerot osoittavat niitä kustannuspaikkoja, jotka kuuluu laskea yhteen kussakin yhteenlaskutasossa. Ulkoisesti kustannuspaikkajakoon ei tullut kovin suuria muutoksia, enemmänkin kyse oli tietojen päivityksistä ja täsmennyksistä. Suurin työ oli päivittää yhteenlaskutasot vastaamaan uutta kustannuspaikkajakoja sekä nykyistä henkilöstöä. Yhteenlaskutasojen käyttö helpottaa raportointia sekä vähentää virhevalintojen mahdollisuuksia.

Taustalle luotu tulosityksikkölaskentamalli (Liite 3) ohjasi myös kustannuspaikkajaottelua, koska jaottelua on tarkoitus hyödyntää juuri yksikkökohtaisten tulosten laskennassa. Samaten yhteys budjetointiin ja sen seurantaan oli tärkeää ottaa huomioon.

Varsinainen produktin teko eli vanhan kustannuspaikkajaottelun päivitystyö ei ollut opinnäytetyön vaikein tai työläin osuus. Jotta se kuitenkin oli ylipäättään mahdollista tehdä, tarvittiin ensin suuri määrä suunnittelutyötä ja erilaisia hahmotelmia ja kaavioita tulevasta laskentamallista. Kustannuslaskennan teoriasta sai jonkin verran ideoita ja tukea laskentamallin kehitystyöhön, vaikka kustannuslaskennan yleisimmät teoriat eivät aivan sellaisinaan tässä työssä juuri tulleetkaan hyödynnetyiksi.

Kaiken kaikkiaan työ sujui hyvin ja tilaaja oli lopputulokseen tyytyväinen. Vasta käytännössä kuitenkin lopulta nähdään, kuinka onnistunut lopputulos oli. Todennäköisesti kustannuspaikkajakoja joudutaan vielä tarkistamaan, kunhan tulosityksikkölaskennasta saadaan hieman käytännön kokemuksia.

## Lähteet

Bhibani, A., Horngren, C., Datar, S. & Rajan, M. 2012. Management and Cost Accounting. Prentice Hall Europe.

Eklund, I. & Kekkonen, H. 2011. Toiminnan kannattavuus. WSOYpro Oy. Helsinki.

Ikäheimo, S., Malmi, T. & Walden, R. 2012. Yrityksen laskentatoimi. Sanoma Pro Oy. Helsinki.

Konica Minolta 2012. Tietoa yrityksestä. Luettavissa:

<http://www.konicaminolta.fi/fi/business-solutions/yritys.html>. Luettu 15.12.2012.

Mäenpää, K. 2001. Kustannuslaskentajärjestelmän kehittäminen. Kustannuslaskentajärjestelmän kehittäminen graafisen alan pk-yritykseen. Opinnäytetyö. Helsingin Liiketalouden ammattikorkeakoulu. Liiketalouden koulutusohjelma.

Pellinen, J. 2006. Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu. Talentum. Helsinki.

Suomala, P., Manninen, O. & Lyly-Yrjänäinen, J. 2011. Laskentatoimi johtamisen tukena. Edita Prima Oy. Helsinki.

Tenhunen, M-L. 2013. Mitä on johdon laskentatoimi ja mihin sitä tarvitaan. Tilisanomat 1/2013. Helsinki.

Tomperi, S. 2011. Yrityksen taloushallinto 3. Kannattavuus- ja kustannuslaskenta. Edita Prima Oy. Helsinki.

Virtuaaliammattikorkeakoulu. 2006. Luettavissa:

<http://www.amk.fi/opintojaksot/030906/1113558655385/1154602577913/1154670359399/1154756862024.html>. Luettu 17.3.2013.

## Liitteet

### Liite 1. Keskeisiä käsitteitä

Seuraavassa selvennetään muutamia keskeisiä kustannuslaskentaan liittyviä käsitteitä. Selitettäväksi käsitteiksi on pyritty valitsemaan ennen kaikkea tämän työn kannalta keskeisimpiä termejä.

**Meno** tarkoittaa jonkin hyödykkeen kokonaishankintahintaa (Ikäheimo, Malmi & Walden 2012, 145). Meno syntyy (suoriteperusteisessa kirjanpidossa) silloin, kun tuotannon tekijöitä hankitaan, ei silloin kun niitä käytetään (vrt. kustannus) (Suomala, Manninen & Lyly-Yrjänäinen 2011, 91).

**Kulu** puolestaan on se osa hyödykkeen hankintamenoa, joka kohdistetaan yhdelle tilikaudelle. Siitä on siis saatu vastaava tulo. (Ikäheimo, Malmi & Walden 2012, 145.)

**Kustannus** voidaan määritellä rahamääräisesti ilmaistuksi resurssin tai tuotannon tekijän kulutukseksi (Suomala, Manninen & Lyly-Yrjänäinen 2011, 22). Käytännössä ainakin kulu ja kustannus, toisinaan menokin, menevät käsitteinä arkikäytössä päällekkäin ja niitä käytetään usein sekaisin toistensa synonyymeina.

**Aiheuttamisperiaate** edellyttää, että kustannukset pyritään kohdistamaan mahdollisimman tarkasti ainoastaan niiden aiheuttajalle. Muuten voidaan väittää, että kustannukset on kohdistettu sattumanvaraisesti tai mielivaltaisesti. (Pellinen 2006, 69.)

**Kustannuspaikka** on tietty yrityksen osa, esimerkiksi vastuualue, yksikkö tai pelkätään yksittäinen työntekijä, jolle kirjataan syntyneitä kustannuksia aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Kirjaamisessa voidaan käyttää sekä pää- että apukustannuspaikkoja, joita sitten laskennan yhteydessä yhdistetään.

**Kustannuslaji** on yksi tekijä, jolla syntyneitä kustannuksia voidaan eritellä. Jokaiselle kustannuslajille (tai lajityypille) voidaan nimetä oma kirjanpitotilinsä, minne nämä kustannukset kirjataan. Jokainen yritys voi luoda oman tilikarttansa oman toimintansa kannalta parhaalla mahdollisella tavalla, pitäen kuitenkin luonnollisesti mielessään ul-

koisen laskennan vaatimukset. Ihan jokaista erilaista kustannuslajia varten ei kannata olla omaa tiliään. Jako tulee tehdä sellaisella ryhmittelytasolla, jolla vältetään tilikartan turha paisuminen, mutta saadaan kustannukset kuitenkin eroteltua tarvittavalla tarkkuudella. (Ikäheimo, Malmi & Walden 2012, 153.)

**Muuttuvat** ja **kiinteät** kustannukset on jako, jota voidaan soveltaa yrityksen kaikkiin kustannuksiin. Muuttuvat kustannukset muuttuvat yrityksen toiminnan volyymin mukaan, kun taas kiinteät kustannukset eivät ainakaan suoraan tai välittömästi reagoi esimerkiksi valmistus- tai myyntimääriin. (Eklund & Kekkonen 2011, 42–43.)

**Välittömät** ja **välilliset** kustannukset ovat termeinä käytössä ennen kaikkea valmistustoimintaa harjoittavissa yrityksissä. Kyseistä jaottelua voidaan verrata edelliseen kohtaan. Välittömiä kustannuksia voidaan rinnastaa muuttuviin ja välillisiä kustannuksia kiinteisiin kustannuksiin. Tämä ei kuitenkaan ole sama asia eivätkä jakolinjat kulje samoista kohdista. Välittömät kustannukset tarkoittavat kustannuksia, jotka voidaan kohdistaa aina suoraan tuotteille. Välillisiä kustannuksia ei pystytä aiheuttamisperiaatteen mukaan kohdistamaan suoraan tuotteille, vaan ne kierrätetään erillisten kustannuspaikkojen kautta, mistä ne jaetaan tiettyjen jakoperusteiden mukaisesti tuotteille. (Tomperi 2011, 142–143.)



## Liite 2. Konica Minoltan uusi kustannuspaikkajaottelu

<b>901</b>	MA Public -> MA Sales	<b>MA SALES</b>	MA SALES	901 39 52 58 195 214 216
<b>902</b>	MA Private*			
<b>903</b>	PP Sales	<b>PP SALES</b>	PP SALES	903 193 230 240 243
<b>904</b>	Indirect sales	<b>INDIRECT</b>	INDIRECT SALES	904 56 60 61
<b>905</b>	SMB Espoo	<b>SMB ESPOO</b>	SMB ESPOO	905 8 85 181 184 225 226 228
<b>906</b>	SMB Jyväskylä	<b>SMB JKL</b>	SMB JKL	906 172 183
<b>907</b>	SMB Oulu	<b>SMB OULU</b>	SMB OULU	907 115 116 213
<b>908</b>	SMB Tampere	<b>SMB TRE</b>	SMB TRE	908 75 76 179 210
<b>909</b>	SMB Turku	<b>SMB TKU</b>	SMB TKU	909 91 92 94 95 160
<b>910</b>	SMB Lappi	<b>SMB LAPPI</b>	SMB LAPPI	910 202 204
<b>915</b>	Executive group-> CEO&HR	<b>CEO-HR</b>	CEO-HR	915 137 174
<b>916</b>	Advertising-> Marketing	<b>MARKETING</b>	MARKETING	916 13 79 124 163 178
<b>917</b>	Office Solutions	<b>SOLUTIONS</b>	SOLUTIONS	917 7 9 26 30 71 155 235 236
<b>918</b>	PP Presales*			
<b>919</b>	After Sales/Office*			
<b>920</b>	After Sales/PP*			
<b>921</b>	FS Espoo	<b>FS ESPOO</b>	FIELD SRV ESPOO	921 4 14 20 21 31 37 131 150
<b>922</b>	FS Jyväskylä	<b>FS JKL</b>	FIELD SRV JKL	922 83 84
<b>923</b>	FS Oulu	<b>FS OULU</b>	FIELD SRV OULU	923 120 121 220
<b>924</b>	FS Tampere	<b>FS TRE</b>	FIELD SRV TRE	924 17 192 209
<b>925</b>	FS Turku	<b>FS TKU</b>	FIELD SRV TKU	925 102 106 107 109 110 176
<b>926</b>	FS Production printing	<b>FS PP</b>	FIELD SRV PP	926 3 16 23 29 170 199 237
<b>927</b>	FS Lappi	<b>FS LAPPI</b>	FIELD SRV LAPPI	927 201 205 206 207
<b>930</b>	IT	<b>IT</b>	IT	930 222 231
<b>931</b>	Logistics	<b>LOGISTICS</b>	LOGISTICS	931 156
<b>932</b>	Finance	<b>FINANCE</b>	FINANCE	932 2 46 96 215 217 241
<b>933</b>	Customer Service	<b>CUST SRV</b>	CUST SRV	933 148 180 194 229
<b>934</b>	FS Alihankinta	<b>FS ALIHANK ORDERS</b>	FIELD SRV ALIHANK	934
<b>935</b>	Orders & Contracts	<b>CONTR</b>	ORDERS CONTRACTS	935 164 177 211 212 219 232
* Pois käytöstä				
	Uusi kustannuspaikka	Uudet yht.laskutasot		

Liite 3. Valmis tulosityksikkölaskentamalli kustannuspaikkanumeroineen

Konica Minolta

Myynti

Espoo My	Turku My	Tre My	JKL My	Oulu My	Lappi My
Business SMB MA	Business SMB MA	Business SMB MA	Business SMB MA	Business SMB MA	Business SMB MA
pp Business Dealer Busin. Meinen	Meinen SMB Turku 909	Meinen SMB Tre 908	Meinen SMB JKL 906	Meinen SMB Oulu 907	Meinen SMB Lappi 910
MA Sales 901 SMB Espoo 905 pp Sales 903 Indirect Sales 904					

Services

Espoo FS	Turku FS	Tre FS	JKL FS	Oulu FS	Lappi FS
Business SMB MA	Business SMB MA	Business SMB MA	Business SMB MA	Business SMB MA	Business SMB MA
Meinen FS Espoo 921 FS PP 926 FS Aihank. 934 Customer Serv. 933	Meinen FS Turku 925	Meinen FS Tre 924	Meinen FS JKL 922	Meinen FS Oulu 923	Meinen FS Lappi 927

Tukiyksiköt

CEO & HR 915 Marketing 916 Solutions 917 IT 930 Logistics 931 Finance 932 Orders&contr. 935
---